

Affrancamento straordinario delle riserve (art. 1, commi 44-45, L. 199/2025)

Mauro Tosato

Affrancamento straordinario delle riserve

Riferimenti normativi e di prassi

Articolo 1, commi 44-45, L. 199/2025

Articolo 14 D.lgs. 192/2024 + Decreto MEF 27/06/2025

Emendamenti 2025 al principio contabile OIC 25

Precedenti normativi e di prassi:

- L. 311/2004 (Legge Finanziaria 2005), art. 1, commi da 473 a 478;
- L. 448/2001 (Legge Finanziaria 2002), art. 4;
- DL 41/1995; L. 408/1990;
- Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 15/07/2005 n. 33.

Affrancamento straordinario delle riserve

Aspetti generali (1/2)

Affrancamento:

- facoltà/possibilità di rimuovere il regime di sospensione di imposta a cui sono sottoposte alcune poste contabili,
- mediante l'applicazione di una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Sospensione di imposta:

- l'imposizione sui redditi (IRPEF/IRES) e/o IRAP non è stata applicata al momento dell'iscrizione di tali poste ma rinviata al verificarsi di eventi futuri;
- può essere un regime di sospensione «debole/moderata» o di sospensione «forte/radicale».

Affrancamento straordinario delle riserve

Aspetti generali (2/2)

Affrancamento «straordinario» (art. 1, cc. 44-45, L. 199/2025 e precedenti):

- straordinaria ⇒ non contestuale all'iscrizione della posta contabile sottoposta al regime di sospensione d'imposta;
- per mezzo del versamento dell'imposta sostitutiva.

Effetti:

- la posta in sospensione di imposta, una volta «affrancata», diventa disponibile per ogni utilizzo da parte della società senza oneri ulteriori;
- «ripristino» della natura originaria (di capitale o di utili) della riserva;
- sopravvivenza dei vincoli di natura civilistica (es. formalità per la riduzione definitiva delle riserve di rivalutazione o per la riduzione del capitale sociale).

Affrancamento straordinario delle riserve

Ambito di applicazione dell'affrancamento

Ambito di applicazione ⇒ poste contabili in sospensione d'imposta.

Ambito «oggettivo»:

- saldi attivi di rivalutazione;
- riserve;
- fondi.

Ambito «temporale»:

- esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31/12/2024,
- che residuano al termine dell'esercizio in corso al 31/12/2025.

Affrancamento straordinario delle riserve

Ambito di applicazione dell'affrancamento

Ambito «oggettivo»: poste contabili in sospensione di imposta (1/3)

Saldi attivi di rivalutazione (vedi Relazione illustrativa al DM 27/06/2025)	Si possono affrancare SI/NO
Saldi attivi ex-L. 408/1990	SI
Saldi attivi ex-L. 413/1991	SI
Saldi attivi ex-L. 342/2000	SI
Saldi attivi ex-art. 15, c. 16 ss., L. 185/2008	SI
Saldi attivi ex-art. 110 DL 104/2020	SI
Saldi attivi ex-art. 14 L. 342/2000 c.d. «Riallineamento dei valori civili e fiscali iscritti in bilancio»	SI
Saldi attivi ex-L. 72/1983 c.d. «rivalutazione monetaria»	SI
Saldi attivi ex-art. 3, c. 1-3, L. 448/2001	SI
Saldi attivi di rivalutazione «solo civilistica»	NO (non in sospensione d'imposta)

Affrancamento straordinario delle riserve

Ambito di applicazione dell'affrancamento

Ambito «oggettivo»: poste contabili in sospensione di imposta (2/3)

Riserve e fondi (vedi Relazione illustrativa al DM 27/06/2025)	Si possono affrancare SI/NO
Riserve ex-art. 55, c. 3, lett. b), TUIR (<i>ante riforma</i>)	SI
Riserve di conferimento ex-art. 4 D.lgs. 358/1997 in capo alla conferente, c.d. «Conferimento in doppia sospensione d'imposta»	NO
Riserve di conferimento ex-art. 34 L. 576/1975, in capo alla conferitaria	SI
Riserve di conferimento ex-art. 10 L. 904/1977, in capo alla conferitaria	SI
Riserve da condono ex-art. 15 DL 429/1982	SI
Riserve da condono ex-art. 33, c. 9, L 413/1991	SI
Riserve ex-art. 14 L. 289/2002 c.d. «Regolarizzazione delle scritture contabili»	NO (vedi circ. AE 12/E del 2003)

Affrancamento straordinario delle riserve

Ambito di applicazione dell'affrancamento

Ambito «oggettivo»: poste contabili in sospensione di imposta (3/3)

Riserve e fondi (vedi Relazione illustrativa al DM 27/06/2025)	Si possono affrancare SI/NO
Riserve ex-art. 70, c. 2-bis, TUIR (<i>ante</i> riforma), per la deducibilità delle quote di accantonamento TFR destinate a forme pensionistiche complementari	SI (vedi circ. AE n. 33/E del 2005)
Riserve per ammortamenti anticipati (espressamente escluse dalla Relazione Tecnica alla L. 311/2004)	NO
Riserve e fondi in sospensione d'imposta per effetto di deduzioni extracontabili ex-art. 109, c. 4, lett. b), TUIR	NO

Nota bene: il vincolo di sospensione di imposta deve riguardare le imposte sui redditi o l'IRAP ⇒ le poste di Patrimonio netto soggetta a sospensione di imposta per imposte diverse (es. Imposta sugli extraprofitti) non sono affrancabili.

Affrancamento straordinario delle riserve

Ambito di applicazione dell'affrancamento

Ambito «temporale»

Ambito temporale ⇒ poste contabili in sospensione d'imposta:

- esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31/12/2024;
- che residuano al termine dell'esercizio in corso al 31/12/2025.

Nota sulle operazioni 2026:

- le distribuzioni di riserve di utili in sospensione di imposta deliberate tra il 01/01/2026 e il 31/10/2026 **possono** accedere all'affrancamento;
- è necessario valutare le combinazioni possibili con le possibilità di assegnazioni, cessioni e trasformazioni agevolate.

Affrancamento straordinario delle riserve

Alcune conferme del Decreto MEF 27/06/2025

- L'affrancamento rimuove il regime di sospensione di imposta ma non rimuove i vincoli di natura civilistica connesse con la riduzione delle poste contabili.
- L'affrancamento può essere parziale ⇒ può riguardare (art. 2, c. 3):
 - singolarmente solo alcune delle poste in sospensione,
 - ovvero un importo parziale di una o più di esse.
- Nei confronti della società, l'affrancamento esaurisce il prelievo ma viene meno l'eventuale credito di imposta (art. 3, c. 3).

Affrancamento straordinario delle riserve

Perfezionamento ed efficacia (Decreto MEF 27/06/2025)

Perfezionamento (art. 4 DM 27/06/2025):

- con l'indicazione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31/12/2025.

SEZIONE VII-B		Imponibile			Imposta		Prima rata	
Affrancamento straordinario delle riserve		1			2		3	
RQ29	Saldi attivi, riserve e fondi in sospensione d'imposta		,00	10%		,00		,00

Efficacia «retroattiva», con un unico limite:

- art. 3 DM 27/06/2025 ⇒ non sono oggetto di affrancamento le poste la cui distribuzione è adottata con una delibera avente data anteriore a quella dell'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2024 (ossia 01/01/2025).

Affrancamento straordinario delle riserve

Imposta sostitutiva

Imposta sostitutiva:

- delle imposte sui redditi (IRPEF/IRES) e dell'IRAP;
- aliquota (unica) \Rightarrow 10%;
- liquidata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31/12/2025 (modello Redditi 2026 per i contribuenti «solari»);
- versata obbligatoriamente in quattro rate di pari importo:
 - prima rata \Rightarrow scadenza del saldo (30/06/2026 per i contribuenti «solari»);
 - rate successive \Rightarrow scadenza del saldo dei periodi d'imposta successivi.
- senza il pagamento di interessi (art. 4, c. 2, DM 27/06/2025).

Affrancamento straordinario delle riserve

Imposta sostitutiva

Note sull'imposta sostitutiva di affrancamento.

- Base imponibile: saldo della posta contabile, come risultante dal bilancio, al netto dell'imposta sostitutiva già versata in passato (vedi Relazione illustrativa al DM 27/06/2025).
- Deducibilità: indeducibile.
- Effetti della «sostituzione» sui soci:
 - soci di soggetti IRES \Rightarrow nessun effetto; la distribuzione della posta affrancata è tassata con regime ordinario;
 - soci di soggetti IRPEF \Rightarrow la posta affrancata si considera imputato per trasparenza ai soci.

Affrancamento straordinario delle riserve

Imposta sostitutiva

Emendamenti 2025 al principio contabile OIC 25 «Imposte sul reddito» (1/2)

Paragrafo 64 (invariato):

- il regime di sospensione di imposta determina una differenza temporanea imponibile tra il valore contabile della posta e il suo valore fiscale;
- differenza temporanea imponibile ⇒ iscrizione di imposte differite (salvo che non vi siano scarse probabilità di distribuzione della riserva);

Paragrafo 65A (nuovo – decorre dai bilanci 2026) ⇒ Affrancamento:

- facoltà di riallineare il valore fiscale delle poste in sospensione di imposta mediante il pagamento di una imposta sostitutiva;
- modalità di contabilizzazione in presenza/assenza di imposte differite.

Affrancamento straordinario delle riserve

Imposta sostitutiva

Emendamenti 2025 al principio contabile OIC 25 «Imposte sul reddito» (2/2)

Imposte differite stanziare (presenza del Fondo):

DARE	Fondo imposte differite	X,xx	
AVERE	Debito per imp.sostitutiva di affrancamento		X,xx

Imposte differite NON stanziare (assenza del Fondo):

DARE	Riserva di patrimonio netto	X,xx	
AVERE	Debito per imp.sostitutiva di affrancamento		X,xx

Interessi per la rateazione del versamento (eventuali) ⇒ rilevati per competenza quando matureranno e imputati al Conto economico.